

Inhaltsübersicht

1. Keine Anzeige an das Finanzamt bei Errichtung einer kleineren Photovoltaikanlage notwendig	1
2. Umzugskosten für ein Home-Office können steuerlich abzugsfähig sein	1
3. Doppelte Haushaltsführung: finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung erforderlich	2
4. Leistungen im Rahmen eines Sponsoringvertrags: regelmäßig keine Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer	3
5. Unterliegen Beiträge an ein in der Coronazeit geschlossenes Fitnessstudio doch nicht der Umsatzsteuer?	3
6. Neues AfA-Potenzial nach Einbringung gegen teilweise Gewährung von Gesellschaftsrechten	4

1. Keine Anzeige an das Finanzamt bei Errichtung einer kleineren Photovoltaikanlage notwendig

Seit 2022 sind Einnahmen aus bestimmten Photovoltaikanlagen bei der Einkommensteuer steuerfrei gestellt und seit 1.1.2023 unterliegen die Lieferung und Montage solcher Anlagen bei der Umsatzsteuer einem Nullsteuersatz, so dass der Betreiber vielfach von der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen kann. Dennoch besteht auch in diesen Fällen grundsätzlich die Pflicht, die Aufnahme dieser gewerblichen Tätigkeit i.S.d. Einkommensteuergesetzes und dieser umsatzsteuerlichen Unternehmer Tätigkeit gegenüber dem Finanzamt anzuzeigen. Dies muss auf dem Fragebogen zur steuerlichen Erfassung erfolgen.

Aus Vereinfachungsgründen beanstandet es die FinVerw nicht, wenn die Anzeige der Aufnahme der Tätigkeit nicht erfolgt, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

- ☞ die gewerbliche Tätigkeit umfasst ausschließlich unter die Steuerbefreiung fallende Photovoltaikanlage(n) und
- ☞ in umsatzsteuerlicher Hinsicht beschränkt sich die Tätigkeit auf den Betrieb einer Photovoltaikanlage, deren Lieferung dem Nullsteuersatz unterlag sowie ggf. auf eine steuerfreie Vermietung und Verpachtung (so insbesondere bei der Vermietung von Wohnraum) und die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung wird angewendet.

☉ Hinweis I:

Die ab 2022 geltende Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer umfasst die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb

- ☞ von auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kWp (Kilowatt peak) und
- ☞ von auf, an oder in sonstigen Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kWp je Wohn- oder Gewerbeinheit,

insgesamt höchstens 100 kWp pro Stpfl. oder Mitunternehmerschaft. Das Jahr der Errichtung der Anlage ist unerheblich.

☉ Hinweis II:

Die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung kann insbesondere dann nicht angewendet werden, wenn neben dem Betrieb der Photovoltaikanlage noch eine weitere unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird. So z.B., wenn ein Einzelunternehmer oder ein Rechtsanwalt auf seinem Privathaus eine Photovoltaikanlage errichtet.

2. Umzugskosten für ein Home-Office können steuerlich abzugsfähig sein

Umzugskosten können beruflich veranlasst sein, wenn der Umzug zu einer wesentlichen Erleichterung der Arbeitsbedingungen führt. Nach der Entscheidung des FG Hamburg vom 23.2.2023 (Az. 5 K 190/22) kann für das Streitjahr 2020 eine solche Erleichterung auch anzunehmen sein, wenn ein Umzug erfolgt, um für jeden Ehegatten in der neuen Wohnung ein Arbeitszimmer einzurichten, damit diese im Home-Office ihrer jeweiligen Tätigkeit nachgehen können.

Dies vor dem Hintergrund, dass Aufwendungen für einen Umzug grundsätzlich steuerlich nicht abzugsfähige Kosten der allgemeinen Lebensführung sind. Umzugskosten können aber als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig sein, wenn der Umzug nahezu ausschließlich beruflich veranlasst ist, private Gründe also eine allenfalls ganz untergeordnete Rolle spielen.

Im Urteilsfall begehrten die Stpfl. die Anerkennung von Umzugskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit. Die Stpfl. lebten gemeinsam mit ihrer fünf Jahre alten Tochter zu Beginn des Jahres 2020 (Streitjahr) in einer Wohnung (65 m²). Beide arbeiteten zunächst in den jeweiligen Büros ihrer Arbeitgeber. Der Stpfl. führte bei seiner Tätigkeit als Teil-Projektleiter viele Telefonate. Die Stpfl. übte als Sachbearbeiterin in Teilzeit ruhigere Tätigkeiten, die Konzentration erfordern, aus. Seit Beginn der Corona-Pandemie im März 2020 arbeiteten beide im Home-Office. Hierfür nutzten sie den Esstisch, auf dem nur ein großer Bildschirm Platz hatte. Da sie sich

in ihren Tätigkeiten störten, wechselten sie sich nach Möglichkeit mit der Arbeit im Home-Office ab. Um für beide wieder ungestörtes Arbeiten zu ermöglichen, mieteten die Stpfl. eine neue Wohnung (110 m²), welche etwa 1,6 km von der bisherigen Wohnung entfernt liegt. Neben Wohn-, Schlaf- und Kinderzimmer richteten sie für jeden Ehegatten ein Arbeitszimmer (10 m²) ein. Das Finanzamt erkannte die Ausgaben für je ein Arbeitszimmer als Werbungskosten an, verweigerte aber die Anerkennung der geltend gemachten Umzugskosten als Werbungskosten.

Das FG bestätigt aber das Vorliegen von Werbungskosten. Bislang hat die Rechtsprechung bei der beruflichen Veranlassung von Umzugskosten auf den Arbeitsweg abgestellt:

- Eine berufliche Veranlassung von Umzugskosten wurde z.B. anerkannt, wenn der Umzug aus Anlass eines Arbeitsplatzwechsels erfolgen musste oder wenn – auch ohne berufliche Veränderung – durch den Umzug der erforderliche Zeitaufwand für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wesentlich vermindert worden ist. Als wesentliche Verkürzung der Wegezeit hat er dabei eine Ersparnis von mindestens einer Stunde täglich angesehen.
- Eine rein berufliche Veranlassung ist auch angenommen worden, wenn der Umzug zu einer wesentlichen Erleichterung/Verbesserung der Arbeitsbedingungen geführt hat. Bisher ist dies angenommen worden bei einer Erreichbarkeit der Arbeitsstätte ohne Verkehrsmittel nach dem Umzug.
- Auch bei einer Verkürzung des Arbeitswegs von 9 km auf 1 km, wenn der Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auf Wunsch des Dienstherrn häufig mehrmals am selben Tage zurückzulegen war, hat die Rechtsprechung eine wesentliche Erleichterung der Arbeitsbedingungen angenommen.

Vorliegend sieht das FG für den Streitfall eine berufliche Veranlassung des Umzugs. Zwar sei eine erhebliche Verkürzung des Arbeitswegs nicht eingetreten, denn das Home-Office der Stpfl. ist nicht als erste Tätigkeitsstätte einzuordnen. Allerdings war das FG nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens davon überzeugt, dass der Umzug zu einer wesentlichen Verbesserung und Erleichterung der Arbeitsbedingungen der Stpfl. geführt hat. Der Umzug ermöglichte erst eine ungestörte Ausübung der nichtselbstständigen Tätigkeit beider Eheleute. Insoweit grenzt das Gericht zu früherer Rechtsprechung ab. Während dieser früheren Rechtsprechung noch die Annahme eines grundsätzlich arbeitstäglichen Aufsehens der Arbeitsstätte zu Grunde liegt, hat sich die Arbeit im Home-Office (auch unabhängig von dem Vorliegen der strengen Voraussetzungen zur Anerkennung eines Arbeitszimmers) – ganz wesentlich durch die Corona-Pandemie – in den letzten Jahren (und auch schon im Streitjahr) stark ausgeweitet. Dieser starken Veränderungen der Arbeitswelt habe der Gesetzgeber u.a. mit der Neuregelung zur Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein Arbeitszim-

mer einschließlich der Einführung der sog. „Homeoffice-Pauschale“ Rechnung getragen.

🔍 Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun vor dem BFH die Revision anhängig, so dass der Ausgang des Revisionsverfahrens abzuwarten bleibt. Unter dem Blickwinkel der auch weiterhin praktizierten Arbeitsmodelle spricht aber vieles für die Argumentation des Finanzgerichts.

3. Doppelte Haushaltsführung: finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung erforderlich

Die Anerkennung der Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung setzt nach den gesetzlichen Vorgaben das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. Insoweit hat der BFH nun mit Entscheidung vom 12.1.2023 (Az. VI R 39/19) klargestellt, dass Kosten der Lebensführung die Kosten des Haushalts und die sonstigen Lebenshaltungskosten im Haupthausstand sind. Die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung darf nicht erkennbar unzureichend sein.

Insoweit sieht das Gesetz keine bestimmte betragsmäßige Grenze vor. Eine Haushaltsbeteiligung in sonstiger Form (z.B. durch die Übernahme von Arbeiten im Haushalt oder Dienstleistungen für den Haushalt) genügt insoweit jedoch nicht. Auch darf die finanzielle Beteiligung des Stpfl. an den Kosten des (Haupt-) Hausstands nicht erkennbar unzureichend sein, was stets für den Einzelfall zu prüfen ist. Als Vergleichsmaßstab dienen die im Jahr tatsächlich entstandenen Haushalts- und sonstigen Lebenshaltungskosten. Diese hat der Stpfl. darzulegen und ggf. nachzuweisen.

Im Streitfall wohnte der ledige Stpfl. zusammen mit seinem Bruder unentgeltlich in einer Wohnung im Obergeschoss des elterlichen Hauses und unterhielt darüber hinaus am Ort seiner ersten Tätigkeitsstätte einen weiteren Haushalt. Die Wochenenden und i.d.R. den Urlaub verbrachte der Stpfl. in der Wohnung und war vor Ort Mitglied von Organisationen und Vereinen. Im Streitjahr erwarb er für sich und seinen Bruder Lebensmittel und Getränke für rd. 1 400 € und überwies zum Jahresende 1 200 € mit dem Verwendungszweck „Nebenkosten/Telekommunikation“ sowie 550 € mit dem Verwendungszweck „Anteil neue Fenster in 2015“ auf ein Konto seines Vaters. Ab 2016 wurde ein Haushaltskonto angelegt, auf das der Stpfl. und sein Bruder monatlich 100 € bzw. 150 € überwiesen. Im Streitfall war dies für die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung ausreichend.

🔍 Hinweis:

Zu den Kosten des Haushalts und den sonstigen Lebenshaltungskosten zählen vornehmlich die Kosten, die für die Nutzung des Wohnraums aufgewendet werden müssen bzw. die durch dessen Nutzung entstehen (z.B. Finanzierungs- oder Mietkosten, Betriebs- und sonstige Nebenkosten, Kosten für die Anschaffung und Reparatur von Haushaltsgegenstän-

den, Renovierungs- und Instandhaltungskosten) sowie die sonstigen Kosten der Haushaltsführung in der Wohnung (z.B. Aufwendungen für Lebensmittel, Hygiene, Zeitung, Rundfunk, Telekommunikation etc.).

☉ Handlungsempfehlung:

Im konkreten Fall ist Beweisvorsorge zu treffen und die Kosten des Haushalts und den davon durch den Stpfl. getragenen Anteil möglichst umfassend aufzuzeichnen.

4. Leistungen im Rahmen eines Sponsoringvertrags: regelmäßig keine Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer

Im Rahmen des Sportsponsoring (und auch z.B. bei Kultursponsoring) nutzt der Sponsor vielfach die Öffentlichkeitswirkung einer Veranstaltung, um Werbung für sein Unternehmen zu machen. Dies betrifft z.B. Bandenwerbung im Sportstadion, Trikotwerbung oder Werbung am Stadiongebäude. Solche Sponsoringaufwendungen führen grds. zu abzugsfähigen Betriebsausgaben.

Die FinVerw sieht insoweit aber vielfach auch Mietelemente und will solche Aufwendungen dann (anteilig) bei der Ermittlung der Gewerbesteuer wieder hinzurechnen. Dem hat nun aber der BFH mit Entscheidung vom 23.3.2023 (Az. III R 5/22) widersprochen. Klargestellt wurde, dass

- » unter den Begriff der Mietzinsen und Pachtzinsen i.S.d. gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen nur Leistungen auf Grund solcher Verträge fallen, die ihrem wesentlichen Gehalt nach Miet- oder Pachtverträge sind,
- » eine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Entgelte insgesamt dann ausscheidet, wenn der Vertrag neben der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung wesentliche nicht trennbare miet- oder pachtfremde Elemente enthält, die ihn einem anderen Vertragstyp zuordnen oder zu einer Einordnung als Vertrag eigener Art führen, und
- » es sich bei einem Sponsoringvertrag um einen atypischen Schuldvertrag handeln kann, bei dem die einzelnen Leistungspflichten derart miteinander verknüpft sind, dass sie sich rechtlich und wirtschaftlich nicht trennen lassen, so dass auch eine nur teilweise Zuordnung der Pflichten zum Typus eines Miet- oder Pachtvertrags ausscheidet.

Im konkreten Streitfall hatte eine GmbH geklagt, die einen Großhandel betreibt und Hauptsponsor eines Sportvereins ist. Auf der Grundlage einer für jede Saison getroffenen Sponsoringvereinbarung ruft der Verein, der die Vermarktungsrechte im Rahmen der Heimspiele hält, jährlich festgelegte Beträge ab, die die Stpfl. als Betriebsausgaben verbucht.

Im Streitjahr 2015 hatte der Verein (gegen die Zahlung des Sponsoringbetrags) dem Sponsor (der Stpfl.) verschiedene Sponsorenrechte eingeräumt, insbesondere bei den Heimspielen, u.a.

- » Nutzung des Vereinslogos für Werbezwecke,
- » Werbepräsenz in Form von Firmenlogos des Sponsors auf dem Trikot, der Aufwärmbekleidung, der Kleidung der Offiziellen (z.B. Trainer),
- » Bandenwerbung.

Der BFH hat insoweit entschieden, dass die Sponsoringaufwendungen bei der Ermittlung der Gewerbesteuer nicht etwa (anteilig) als Miet- und Pachtzinsen zu berücksichtigen seien. Entscheidend sei z.B. hinsichtlich der Banden nicht etwa die Überlassung der Flächen. Der Sponsoringvertrag sei insoweit nicht etwa als Miet-/Pachtvertrag einzustufen. Entscheidend sei die vom Sportverein erbrachte Werbeleistung. Diese werde erst durch die Sportveranstaltung und deren Attraktivität bei den Zuschauern geschaffen.

☉ Handlungsempfehlung:

Mit diesem ausführlich und überzeugend begründeten Urteil liegt nunmehr erstmals eine höchstrichterliche Entscheidung zu den gewerbesteuerlichen Konsequenzen des Sponsoring in Hinblick auf die Hinzurechnungsvorschriften vor. Der BFH stellt auf die Besonderheiten der Sponsoringvereinbarungen ab, mit denen ja eine Öffentlichkeitswirkung („Wahrnehmbarkeit“) erreicht werden soll – und nicht etwa die schlichte Überlassung von Werbeflächen in Gestalt von Trikotstoffen bezweckt wird. In der Praxis wird – gerade auch nach dieser Entscheidung – jeder einzelne Vertrag daraufhin geprüft werden müssen, ob das Sponsoring-Vertragsverhältnis ein einheitliches und unteilbares Ganzes darstellt. Dies kann zu bejahen sein, wenn im Zuge einer Pauschalvergütung sowohl die Leistung des Gesponsorten als auch ein Förderzweck mit abgegolten werden sollen.

5. Unterliegen Beiträge an ein in der Coronazeit geschlossenes Fitnessstudio doch nicht der Umsatzsteuer?

Erneut war über einen Fall zu entscheiden, der in ähnlicher Form in der Praxis vielfach aufgetreten ist. Der Urteilsfall, über den das FG Hamburg zu entscheiden hatte, lag wie folgt: Streitig war, ob es sich bei den Mitgliedsbeiträgen für ein Fitnessstudio während der Corona-Schließzeit um umsatzsteuerbare Leistungen handelt. Der Stpfl. betreibt ein Fitnessstudio, das in der Zeit vom 17.3.2020 bis zum 17.5.2020 auf Grund der Corona-Maßnahmen schließen musste. Während dieser Zeit zahlten viele Mitglieder ihre Beiträge weiter. Der Stpfl. bot während der Schließzeit Online-Live-Kurse, eine Telefon-Hotline und Körperscans an und warb damit, dass die Mitglieder den Zeitraum, den sie nicht bei dem Stpfl. trainieren konnten, am Ende der Mitgliedschaft beitragsfrei ersetzt bekämen. In seinen Voranmeldungen für April und Mai erklärte der Stpfl. für diese Schließzeit keine Umsätze und kündigte eine Berichtigung für den Monat März an. Nach einer daraufhin erfolgten Umsatzsteuer Sonderprüfung behandelte das Finanzamt die Umsätze als umsatzsteuerpflichtig.

Das FG Hamburg hat nun mit Entscheidung v. 16.2.2023 (Az. 6 K 239/21) die Ansicht des Finanzamtes abgelehnt. Nach der Entscheidung des FG Hamburg

- » liegt keine umsatzsteuerliche Leistung des Fitnessstudiobetreibers gegenüber den Mitgliedern vor, wenn ein Fitnessstudio auf Grund von Corona-Maßnahmen geschlossen ist.
- » Dies soll auch dann gelten, wenn Ersatzleistungen wie Online-Kurse, eine Telefonhotline oder ein Körperscan angeboten werden.
- » Die reine Fortzahlung der Mitgliedsbeiträge begründet keinen Leistungsaustausch im umsatzsteuerlichen Sinne.
- » Soweit die Schließung im Zeitpunkt der Zahlung noch nicht absehbar war, liegt eine steuerbare Anzahlung vor.

Nach Ansicht des FG fehlt es für die Monate ganz (April) oder teilweise (März und Mai) an dem für die Umsatzsteuerbarkeit erforderlichen Leistungsaustausch. Auf Grund der Schließung des Fitnessstudios in den streitgegenständlichen Monaten ist dem Stpfl. die Erbringung der Leistung vom 17.3.2020 bis 17.5.2020 nach zivilrechtlichen Maßstäben unmöglich gewesen. Dass die Mitglieder ihre Mitgliedsbeiträge trotz der Schließung weiterzahlten, rechtfertigt keine andere Betrachtungsweise. Zum einen könne anhand der Gegenleistung nicht auf eine Leistung geschlossen werden. Denn die Zahlung von Geld allein rechtfertigt nach unionsrechtlichen Maßstäben nicht die Annahme eines Leistungsaustauschs. Dafür muss die Leistung selbst beurteilt werden.

🔍 Hinweis:

Ausdrücklich anders entschieden hat das Schleswig-Holsteinische FG am 16.11.2022 (Az. 4 K 41/22). Gegen beide Entscheidungen ist nun die Revision beim BFH anhängig, so dass diese Entscheidungen abzuwarten bleiben. In vergleichbaren Fällen sollten Veranlagungen verfahrensrechtlich offengehalten werden.

6. Neues AfA-Potenzial nach Einbringung gegen teilweise Gewährung von Gesellschaftsrechten

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens (nicht dagegen aus einem anderen Betrieb des Stpfl.) auf eine Mitunternehmerschaft kann – neben einem Verkauf zu fremdüblichen Konditionen – auf zwei Wegen erfolgen:

- » als entgeltlicher Vorgang bei Gegenbuchung auf dem Kapitalkonto I des Gesellschafters oder
- » als unentgeltlicher Vorgang bei ausschließlicher Gegenbuchung auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto.

Konsequenzen hat diese Unterscheidung sowohl auf Seiten des übertragenden Mitunternehmers als auch bei der Mitunternehmerschaft:

- » übertragender Mitunternehmer: Ist ein entgeltlicher Vorgang gegeben, so kann es beim übertragenden Mitunternehmer zu einer steuerlich relevanten Realisierung stiller Reserven kommen, so insbesondere dann, wenn steuerlich verhaftetes Grundvermögen betroffen ist – insbesondere, wenn die zehnjährige „Spekulationsfrist“ noch nicht abgelaufen ist. Liegt dagegen ein unentgeltlicher Vorgang vor, so ergibt sich auf Ebene des übertragenden Mitunternehmers grundsätzlich keine Aufdeckung stiller Reserven.
- » Mitunternehmerschaft: Im Falle eines entgeltlichen Vorgangs ist dies als Anschaffung des Wirtschaftsguts zu einem dem gemeinen Wert des Wirtschaftsguts entsprechenden Preis zu beurteilen und es ergibt sich bei der Mitunternehmerschaft neues Abschreibungsvolumen, welches in der Folgezeit steuermindernd genutzt werden kann. Liegt dagegen ein unentgeltlicher Vorgang vor, so wird das Wirtschaftsgut bei der Mitunternehmerschaft mit dem Einlagewert, welcher regelmäßig dem Teilwert entspricht, angesetzt. Dieser wird allerdings gemindert um die beim einbringenden Mitunternehmer bereits steuerlich wirksam geltend gemachten Abschreibungsbeträge.

Nicht abschließend geklärt war bislang der Fall, in dem die Einbringung derart erfolgt, dass eine Gegenbuchung teilweise auf dem Kapitalkonto I, teilweise aber auch auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgt. Für diesen Fall stellt der BFH nun mit Urteil v. 23.3.2023 (Az. IV R 2/20) klar, dass es sich insgesamt um einen entgeltlichen Vorgang handelt. Dieser Vorgang ist nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten. Der Wert der Gegenbuchung insgesamt bestimmt das AfA-Volumen bei der Mitunternehmerschaft.

🔍 Handlungsempfehlung:

In solchen Konstellationen sind sowohl die steuerlichen Folgen beim einbringenden Mitunternehmer als auch bei der Mitunternehmerschaft zu beachten. Je nach Fallgestaltung kann dieser Vorgang entgeltlich oder auch unentgeltlich ausgestaltet werden. Insoweit sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.